

"Activity Based Costing" – tilfører ABC ny viden til praksis?

Af Carsten Mejer

Resumé

Gennem 1990'erne og frem er kritik af traditionel økonomistyringspraksis forstærket betydeligt. Således er nyere økonomistyringsmetoder anbefalet til løsning af den komplekse virkelighed som virksomheden konfronterer. Særligt er ABC én blandt flere nyere økonomistyringsmetoder, som er præsenteret gennem de sidste par årtier. ABC inkluderer en vifte af elementer med endeligt mål at reducere omkostninger og øge indtjening i virksomheden. Denne artikel præsenterer og diskuterer således forestillinger og realiteter om ABC fra flere forskningsbidrag. Artiklen diskuterer ikke udtømmende samtlige ABC-facetter, men er nærmere en undersøgelse

af, om ABC kan være en mulig løsning på den fremførte kritik af den traditionelle økonomistyring, herunder DB (dækningsbidrag). En væsentlig ny erkendelse bliver, at ABC-metoden inkluderer flere lighedspunkter med DB-metoden koblet til kapacitetsnetværket. Dermed kan praksis fastholde sit nuværende DB og tilkoble et kapacitetsnetværk i stedet for at udskifte det samlede system med ABC. Således bliver praksis ERP implementeringsomkostninger alt andet lige mindre, og sikrer samtidigt en større integration i virksomhedens ekspansion af det eksisterende DB-system kontra fuldstændig udskiftning heraf.

Introduktion

I flere årtier har teoretikere og praktikere diskuteret, hvorledes virksomheder kan klassificere og estimere fremstillingsomkostninger (Cooper, 1987, 1990; Cooper & Kaplan, 1998; Johnson, 1988; Kaplan & Johnson, 1987; Raffish & Turney, 1991; Datar & Gupta, 1994; Worre, 1991a, 1991b). Dermed er både fuld omkostningsfordeling berørt, der fordeler samtlige omkostninger til produkt-enhedsniveau, og dækningsbidragsregnskab, som kun fordeler fuldkommen variable og målelige omkostninger til produktenhedsniveau. Således forekommer ABC at forny mulighederne for at løse opgaver, der er relateret til denne diskussion. Derfor synes det relevant at undersøge, om ABC er en anvendelig

metode til løsning af disse opgaver og ikke kun et værktøj, der er fremført flere forestillinger end realiteter om. ABC blev introduceret som økonomistyringsmetode af flere forskere fra Harvard Business School i perioden fra 1987 til 1991 og frem. Disse er primært professorerne Cooper & Kaplan. Lignende værktøjer er præsenteret af flere andre forskere (Hansen, 1957, 1970; Worre, 1991a; Lewis, 1991).

Således søger artiklen at diskutere ABC ud fra en intention om, at afklare flere karakteristika ved metoden med afsæt i bidrag, der til dato er præsenteret herom. Både nationale og internationale bidrag præsenterer, at ABC-metoden ikke er væsentligere end eksempelvis DB-meto-

den i økonomistyring. Derfor undersøges påstande om, hvorledes ABC etablerer information til produktkalkulationer og metodens funktionalitet til beslutningsstøtte. Ligeledes forsøges de fundne og præsenterede realiteter at be- eller afkræfte forestillinger om ABC. Dermed søges ABC evalueret med afsæt i DB-metoden, der udspringer af den traditionelle regnskabs-teori. Dette kan formuleres således:

Artiklen søger at be- eller afkræfte, om ABC-metoden er et enstrengt registreringssystem og har et for højt aggregerings-niveau til at kunne gennemføre operationel styring.

Kritik af ABC-metoden

Flere kritiske perspektiver er rejst internationalt. Således forekommer et argument for undersøgelsen af DB kontra ABC at udspringe af Jeans & Morrows (1989), Piper & Walleys (1990a, 1990b) og Coopers (1990) bidrag. Dermed synes Piper & Walleys (1990a) argumentation om mangel på stringens i anvendelse af ABC præsenteret i Jeans & Morrows (1989) og Cooper & Kaplans (1988) bidrag interessant. Dog synes det hensigtsmæssigt at komme i hu, hvilke målgrupper Cooper & Kaplans (1988) anbefalinger fokuserer på ved en kritik af deres bidrag, der i flere tilfælde i højere grad er lærebogspræsentationer end forskningspublikationer. Dette fremføres, på trods af at en sådan distinktion kan synes vanskelig. Flere distinktioner og overlap mellem sådanne publikationer om ABC kan fremføres at være præsenteret. Således synes kritikken af Cooper & Kaplans (1988) anbefalinger imødegået af Cooper (1990) på samme relativ ensidige niveau, som den fremførte kritik befinder sig på i Piper & Walleys (1990a) bidrag.

Dermed er også åbnet op for yderligere kritik af behandlingen af ABC kontra DB. DB-regnskabet bliver netop præsenteret som et konceptuelt forskningsmæssigt perspektiv. Det vil sige, den implicitte kausalitet og logik kan hævdes videreført, såfremt argumentationen, som den tradi-

tionelle regnskabsteori er etableret på basis af, udspringer af en diskussion af bidrag, der overholder denne underliggende kausalitet. Såfremt dette ikke er tilfældet, kan en inkongruens af logisk teoretisk karakter være etableret.

Dog forekommer det væsentligt at fremføre, at disse bidrag søger at formidle pointer, ideer og tanker af operationel og nomotetisk karakter, hvis formål synes at gå forud for en videnskabsteoretisk stringens. En karakter, hvis pragmatiske fokus kan være anvendelig for praksis. I kontrast hertil fremstår Cooper & Kaplans (1988) forståelse subjektivt fortolket af Piper & Walley (1990a), der angiver et relativt højt aggregeringsniveau i ABC, som ikke synes at modsvare Cooper & Kaplans (1988) intention. Endvidere fremfører Piper & Walley (1990a), at Jeans & Morrows (1989) anvender et stråmand-argument, som består i at etablere et svagt eller usynligt eksempel med det formål at demonstrere et andet og intenderet eksempel, der således fremstår fremragende i sammenligning med det svage eksempel. I denne kontekst tages udgangspunkt i Jeans & Morrows (1989) argument:

"For the growing majority of companies, the traditional approach to costing simply fails to be relevant in the face of the above factors". Dette fører videre til understregning af: "Management accounting practice has become distorted by the needs of financial reporting ... complexity has increased ... the market has become more competitive"

Et svar herpå bliver ABC's design og logik, som reflekterer trade-offs mellem teoretiske modeller og praktiske metoder ifølge Cooper (1990). Dette synes ganske pragmatisk og en forskningsmetodisk stringens fremstår tvivlsom. Dog forekommer det anvendeligt at præsentere simple eksempler med det formål at understrege pointer og kernen af et relevant omkostningsfokus. Det synes derimod uhensigtsmæssigt at understøtte en sådan argumentation uden et empirisk afsæt, der foreskriver at simple tilnærmelser fungerer

i praksis uden forudgående undersøgelser. Således synes Piper & Walleys (1990a, 1990b) konceptuelle forståelse af ABC at være frakoblet praksis-perspektiv. Dog er dette ikke deres primære pointer og kritik, der i stedet er fokuseret på en mere semantisk forståelse.

Dermed synes Coopers (1990) understregning af, at den absolutte test af ABC's væsentlighed og gyldighed kan understøttes af multiple virksomheder, som vælger at adoptere metoden, såfremt disse virksomheder kan aflede umiddelbare fordele heraf, at være ganske væsentlig. Dog kan multiple beskrivelseselementer inkluderes i årsagen hertil, hvorved forståelsen af ABC synes at være tilbage ved starten af argumentationen om en inkongruent kausalitetsforståelse. Ligeledes synes hverken Cooper (1990) eller Piper & Walley (1990a, 1990b) at kunne på råde sig værdifrihed. Som udgangspunkt for gennemførelsen af et konceptuelt studie er det væsentligt at blive bevidst om, at et givent teorivalg indebærer, at forestillingen om værdifrihed også i denne artikel må opgives. Valget af en given teoriretning medfører, at studiet nødvendigvis må blive værdiladet, hvorved det i stedet bliver afgørende at afklare, hvori dette aspekt af teoriretningen består. Dette understøttes blandt andet af Hopper & Powell (1985: 429), der således understreger:

"- there is no such thing as totally objective or value free investigation."

Det selvvalgte bias i studiet, teoriretningens virkelighedsopfattelse og grundantagelser, kan således gøres eksplicitte som en videnskabelig minimumsforudsætning i erkendelsen af egne begrænsninger og muligheder i forhold til valg af forsknings-traditionen "det traditionelle regnskabs-paradigme", som er artiklens argumentationsmæssige teorigrundlag.

Kapacitetsnetværk kontra ABC's omkostningssporing

En "forestilling" foreskriver, at anvendelse af traditionel DB er uhensigtsmæssig på

lang sigt. Dog forekommer en kombination af DB og Worres (1991b) kapacitetsnetværk at præsentere information med samme præcision som ABC. Endvidere synes den detaljerede omkostningssporing i ABC, (Cooper & Kaplan, 1991, p. 279) indholdsmæssigt at være kongruent med Worres (1991b) kapacitetsnetværk. En initial forskel mellem Cooper & Kaplans (1991a, 1998) ABC-metode og Worres (1991a, 1991b) ekstenderede DB-metode består i, at ABC produktkalkulationer er periodiske, mens inspirationsanalyser kan være både periodiske og aperiodiske, og inspirationsanalyserne kan udføres for et enkelt produkt eller produktgruppe efter relevans. Dog synes Cooper & Kaplan (1998) at have ændret denne anbefaling om anvendelse af ABC i forhold til den tidligere forståelse (1991a).

Et argument for ABC's manglende anbefalinger for anvendelse af aperiodiske analyser udspringer af, at det er vanskeligt at udvælge de produkter, virksomheden bør undersøge lønsomheden af (Cooper & Kaplan, 1991a). Det vil sige, for en virksomhed med 100 produktvarianter, hvoraf de 10 er tabsgivende, er opgaven at udvælge de potentielt tabsgivende produkter, når samtlige produkter som minimum genererer et positivt DB. Opgaven bliver således af informationsøkonomisk karakter. Det vil sige, at omkostnings- og ressourcsporing på produktenhedsniveau bør kunne afdække en sådan problematik.

Argumentationen imod inspirationsanalyser fokuserer således ikke på det informative indhold, men er rettet mod den aperiodiske og begrænsede brug af analyserne, idet dette antages at fjerne fokus fra generering af langsigtet lønsomhed. Således er det en potentiel mulighed, at beslutningstager fokuserer på kortsigtet lønsomhed ved DB-metoden, medmindre der præsenteres langsigtede finansielle og non-finansielle produktinformationer.

Beslutningstageren antages at fokusere på DB's partielle tilpasningssituation, hvor kapaciteten er fast og derfor skal sælges til

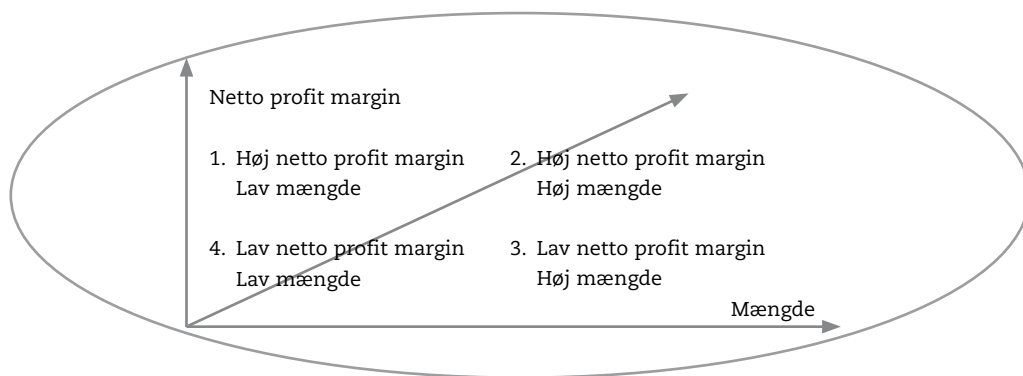
højst mulige DB, og der tages derfor ikke stilling til at afvikle ulønsomme produkter. Samtidigt er det relativt let at inddrage nye produkter i porteføljen uden at stille spørgsmål ved deres langsigtede lønsomhed. Således fremfører Boer et.al. (1990), at:

"It's easy to add new products. Add the purple pen, because you have extra capacity. The same logic leads you never to drop anything, because you're always better off with it".

Ligeledes forekommer både ABC kalkulationen og inspirationsanalysen at identificere og præsentere langsigtet produktlønsomhed, og dermed leverer metoderne relevant information med formål at vælge den langsigtede produktsammensætning, at afvikle produkter, at introducere nye produkter, at ændre produktstrategier, at vælge nye markeder og kunder med mere.

Anvendelsesmulighederne af ABC kalkulationen som grundlag for produktvalg kan blandt ses af figur 1., hvor virksomhedens forskellige produkter er inddelt i fire kategorier, der anviser forskellige kombinationer af lønsomhed og mængdemæssig afsætning. Således præsenteres produkter med lav lønsomhed i kategori 3. og 4. Produkter der ligger i kategori 3. har høj volumen med dårlig lønsomhed i forhold til virksomhedens øvrige produkter. Virksomheden kan øge lønsomheden ved at hæve prisen på produktet, hvorved de muligvis vil få en mængdemæssig tilbagegang. En anden mulighed for at gøre produktet mere lønsomt kan blive, at effektivisere fremstillingsprocesserne, og dermed vil produktet kunne indplaceres i kategori 2. med højere lønsomhed og mængdemæssig afsætning.

Figur 1. Lønsomhed og mængdeangivelse bearbejdet efter Innes & Mitchell (1990, p. 57).



Virksomhedens muligheder for at forbedre lønsomheden af deres kategori 4 produkter er principielt de samme som for kategori 3 produkter, dog forekommer råderummet for løsningsmulighederne at være mindre på grund af produktets lavere mængdemæssige afsætning for kategori 4. Ved en forøgelse af produktets pris forelægger muligheden for, at omsætningen bliver reduceret betragteligt. En anden mulighed er helt at afvikle kategori 4 produkter. Dog

synes en bred vifte af produktionsfaktorer at være væsentlige at inddrage i sådanne overvejelser, som eksempelvis produktets stadie i livscyklusen. Det synes mere acceptabelt, at et netop introduceret produkt har lavere volumen og ringere lønsomhed end et produkt i stagnationsfasen, men også effektiviseringsmæssige årsager eller teknologisk udvikling forekommer i denne sammenhæng at kunne indtage en væsentlig funktion.

Cooper & Kaplans (1988, 1991a) fremfører, at hverken selvkost-metoden eller DB-metoden er særligt velegnede at anvende i forbindelse med beslutninger, som fokuserer på sammensætning af produktsortiment. Såfremt, det er muligt at kombinere DB-metoden med de af Worre (1991a) anbefalede inspirationsanalyser og det af Worre (1991b) præsenterede kapacitetsnetværk, synes det muligt at løse multiple opgaver, der fokuserer på sammensætning af produktsortimentet.

Således er registrering af virksomhedens omkostninger opdelt efter graden af variabilitet og reversibilitet opstillet efter DB-metoden afledt af forståelsen af virksomhedens beslutninger som organiseret i et hierarki, hvor strategiske og strukturelle beslutninger lægger rammerne for beslutninger af taktisk og procesorienteret eller periodisk karakter. Worre (1991a, p. 8) fremfører, at regnskabets inspirative opgave kan løses enten periodisk eller aperiodisk. I denne sammenhæng hævdes der, at den periodiske kontrol kan suppleres med aperiodiske såkaldte inspirationsanalyser (Worre, 1991a, p. 9). Således fremstår den inspirative analyse som aperiodisk. Dette forekommer distinkt eller afsondret fra den periodiske inspirationsopgave. Regnskabets inspirative funktion kan således hævdes at være problematisk, hvad der kan vanskeliggøre udviklingen af en forståelse af det ekspanderede kapacitetsnetværk.

Cooper & Kaplan (1991a, 1998) fremfører ligeledes med afsæt i undersøgelser af større automatiserede virksomheder, at størstedelen af de fremtidige produktomkostninger etableres i produktionsprocessen, idet produktionsmetoden og muligheden for automatisering samt muligheder for at bruge mere effektive processer frem for mindre effektive med mere afhænger af produktets udformning, materialer og holdbarhed. Dette medfører, at de justeringsmuligheder som virksomheden har, efter at produktionsprocessen er fastlagt, er begrænsede, idet det afhænger af anlæggets effektive anvendelse. Således kan

anvendelsen af "Kaizen Costing", som er et japansk redskab, blive koblet med ABC. "Kaizen Costing" forsøger at optimere virksomhedens produktionsprocesser for dermed at nå et givent mål for reduktion af specifikke produktionsomkostninger. Denne forståelse synes ganske kongruent med Puxtys (1993) fremførte argument om, at angloamerikansk økonomistyring, herunder blandt andet ABC, tager afsæt i eller er inspireret af nyere japanske økonomistyringsmetoder.

Således synes produktionsprocessernes væsentlighed at variere. Det vil sige, påvirknings- og procesforbedringsmuligheder i selve produktionen kan ifølge Cooper & Kaplan (1991a) højst udgøre 10 %. Dette forekommer dog at afhænge af brancher, virksomhedstyper, forsynings-processer med mere. For produktionens supportfunktioner antages der, at procesforbedringerne og effektivisering i højere grad er mulig. Særligt synes multiple effektiviseringstiltag med netop "Kaizen Costing" eller "Functional Cost Analysis" i supportfunktioner, at give mulige omkostningsreduktioner, der kan forbedre processerne med mere end 10 %.

"Functional Cost Analysis" består i en relativ sammenligning mellem opfattet nytte, og dermed mulig pris, og forventet omkostning per funktion. Med afsæt i denne "Functional Cost Analysis", vil virksomheden herefter under anvendelse af "Concurrent Design", "Reverse Engineering" og "Reengineering" kunne gennemføre en produktionalisering. Dette gennemføres ved designændringer, der ikke berører funktionaliteten, men som reducerer omkostningerne og eliminerer unødvendige funktioner. Således reduceres omkostninger og kompleksitet.

ABC's opdeling i aktiviteter under både virksomhedens produktionsprocesser og øvrige funktioner synes at præsentere en mulighed for at forbedre produkternes lønsomhed i multiple aktivitetssnit i virksomheden. De traditionelle systemers fokusområde; standardomkostningsregnskabet for

de variable produktionsomkostninger, er dermed uhensigtsmæssig at anvende, idet det synes begrænset hvilken ny information, der kan give besparelser med afsæt i en analyse af materialeafvigelser fra et automatiseret produktionsstyringssystem.

Cooper & Kaplans (1991a, 1998) ABC-system synes dermed at besidde en funktionalitet, der befinder sig mellem selv-kost- og DB-metoden. Cooper & Kaplan (1991a, 1998) fremfører, at når der én gang er betalt for at have kapacitet til rådighed, bør denne anvendes så længe det genererer samlet lønsomhed. I andre beslutningssituationer kan ABC anvendes med et mere strategisk fokus. Det vil sige langsigtet optimering kan realiseres på kort sigt. Enhver kortsigtet beslutning bør ifølge Cooper & Kaplan (1991a, 1998) sende signaler om langsigtede konsekvenser. Dette forekommer dog ikke kongruent med en forståelse af, at virksomhederne bør gennemføre kortsigtet optimering med afsæt i marginalbetragtninger. Således anbefaler Cooper & Kaplan (1991a, 1998), at der på lang sigt kun anvendes ABC. Der anbefales samtidigt, at der på kort sigt anvendes både ABC- og DB-metoden.

En diskussion og afklaring af aggregering af aktivitetsbaserede operationer ved ABC

Med afsæt i en diskussion af beslutningssituationer om ABC- kontra DB-metoden, søger dette afsnit således at diskutere ABC ud fra metodens egne præmisser. Disse fremstår at tage afsæt i den traditionelle regnskabsteori. Dog er ABC også diskuteret med udgangspunkt i sammenligninger og referencer til bidragsmodellen, som anbefales nationalt. Dermed synes det muligt at præsentere en diskussion med formål at gøre ABC transparent eller få klarhed over mangler eller opgaver, der fremstår uløste ved anvendelse af metoden. Således søges der be- eller afkræftet de præsenterede forestillinger og realiteter om ABC.

ABC kan umiddelbart fremstå enkel med sin tofasede opbygning og ganske få meto-

diske elementer, men designprocessen og anvendelsen af ABC i en konkret virksomhed synes at inkludere flere komplekse aspekter. Dette udspringer af en forståelse af ABC, der anvendes til at beskrive en konkret virksomheds eksplicitte komplicerede realsystem med simple midler. For det første synes det vanskeligt at afgøre, om dette bliver muligt. For det andet synes det vanskeligt at afgøre, om en sådan løsning bliver hensigtsmæssig. Således søges opgaver gjort transparente ved tilpasning og anvendelse af ABC til virksomhedernes komplekse realsystem og styringsbehov, der fokuserer på metodens aktivitetsbaserede operationer, der fører frem til en diskussion af, om ABC er et enstrengt registreringssystem og har et for højt aggregeringsniveau til at kunne gennemføre operationel styring. ABC's delelementer og omkostningshierarki præsenterer en metode, der synes tilgængelig at designe, implementere og anvende i konkrete virksomheder. Dog forekommer der at være flere mulige uoverensstemmelser ved et sådant teknisk design eller metode.

Datar & Gupta (1994) fremfører, at en eksplicit identifikation af potentielle trade-offs mellem flere fejlkilder kun i mindre grad kan medføre partielle forbedringer af omkostningssystemet. Dog kan disse forbedre specifikationerne for Activity Cost Pools, som kan medføre mere præcise produktomkostningsestimater. Dermed synes virksomheder at konfrontere et trade-off mellem forbedrede kapacitetsomkostnings-specifikationer samt en mere præcis fordeling heraf og større mulighed for målingsfejl ved dette desaggregerede omkostningsniveau. Som en konsekvens heraf kan mere detaljerede informationssystemer reducere specifikations- og aggregeringsfejl. Dette kan dog også medføre at specifikations og aggregeringsfejl modvirker hinanden ifølge Datar & Gupta (1994).

I lyset heraf kan påvirkningen af målingsfejl i produktspecifikke tildelingsenheder/allocation bases blive minimale med afsæt i en forståelse af, at disse kun

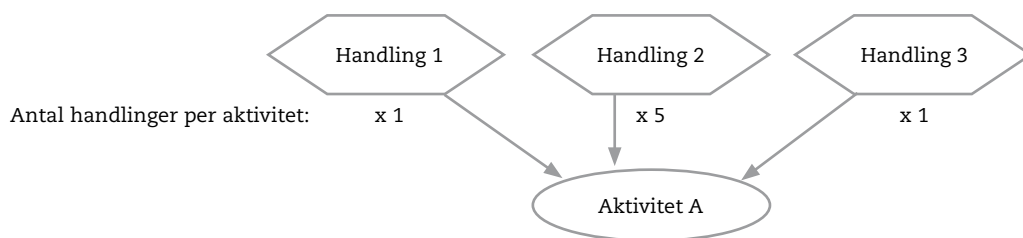
repræsenterer mindre vægte i det samlede omkostningsbillede, herunder ved de des-aggregerede omkostningspools. Dog synes det at være vanskeligt at identificere eller spore aktiviteter, som er årsag til omkostningers opståen, og derfor kan stigende målingsfejl ved anvendelse af ABC også medføre mindre præcise produktomkostninger.

Cooper & Kaplan (1991a) fremfører, at handlinger grupperes i aktiviteter ud fra kriteriet om, at de skal opfylde samme formål, der eksempelvis kan være at sikre kvalitet, forsyne virksomheden med varer med mere. Dette aggregeringskriterium kaldes formålets ensartethed eller homogenitet. Umiddelbart forekommer dette at være et logisk og relativt simpelt designkrav, men der kan opstå vanskeligheder med at finde en distinkt opdeling af aktiviteter. Når samme handling kan opfylde flere samtidige mål, eksempelvis ved forsyning af varer, der samtidigt kan være en del af virksomhedens aktiviteter med

formål at sikre kvalitet. En kombination af flere formål øger således muligheden for sammenstilling af omkostninger med forskellig variabilitet og reversibilitet, der reducerer virksomhedens muligheder for stringent styring af aktiviteter.

Opgaven kan kompliceres yderligere, når der inddrages et dynamisk aspekt i vurderingen af denne formålshomogenitet. Således synes det usikkert om, kvalitet sikres og understøttes af ensartede operationer over tid. Kvalitet er ligeledes en betegnelse for et niveau, der fastsættes af virksomheden og dens kunder, som ændres i takt med ændringer i kundernes opfattelse af kvalitet. Et andet krav til aggregering af handlinger til aktiviteter tager afsæt i en forståelse af, at aktivitetens træk på handlinger foretages i et konstant overensstemmende forhold, som benævnes forbrugshomogenitet. Princippet er illustreret i figur 2. Her udføres aktivitet (A) med en handling (1) og fem handlinger (2) samt en handling (3).

Figur 2. Aggregering af aktivitetsbaserede operationer.



Forbrugshomogenitet medfører, at aktiviteterne indeholder det samme antal enkelt-handlinger uanset hvilke produkter, der optager kapaciteten. Når produkter gøres til species, forekommer det således, at aktiviteten "sikring af kvalitet" efterspørges forskelligt af kunder og produkter. I det fremførte eksempel kan det medføre, at aktivitet (A) i flere situationer udføres med et andet handlingsindhold end tidligere, som eksempelvis er to handling (1) fremfor en. Det synes således tvivlsomt, om idealkravet om præ-

cision af forbrugshomogenitet kan opfyldes. Det vil sige, at både handlinger i ABC og handlinger i processer registreret i standardomkostningsregnskabet synes vanskelige at afgrænse i aktiviteterne. Ligeledes synes handlinger, der er udført af personel at have varieret ressourcetræk (Worre, 1991a, kap. 7). Aktiviteter består af handlinger med varierende ressourcetræk, derfor vil aktiviteterens ressourcetræk og omkostninger variere.

Israelsen (1993, p. 40) sætter ligeledes spørgsmålstegn ved forudsætningen om

et ensartet ressourcetræk mellem periodiske handlinger. Således kan forskellen mellem et reelt ressourcetræk og det registrerede ressourcetræk udspringe af både målingsfejl i forbindelse med design af et registreringssystem, der anvender ABC, eller af de løbende udsving i ressourcetræket. Sådanne fejl synes uhensigtsmæssigt gennem produktkalkulationer at blive videreført til beslutningsgrundlaget i virksomheden. Særligt under styring af kapacitetsudnyttelse kan det være problematisk at finde og forudse flaskehalse, hvis ikke aktiviteterne signalerer det reelle træk af handlingerne. Dog synes der i den senere version af ABC (Cooper & Kaplan, 1991a) at blive anvendt direkte måling af ressourcetræk. Generelt anbefales det dog ikke af Cooper (1987), idet informationsomkostningerne ved sådanne målinger kan overstige en øget merlønsomhed, der medfører, at det ikke bliver en økonomisk rentabel løsning.

En afklaring af, om ABC er et enstrenget registreringssystem

Virksomhedens topledelse kan have behov for flere finansielle og non-finansielle data, der ikke kan leveres af ABC. Således synes argumentet om, at metoden er et enstrenget registreringssystem med et for højt aggregeringsniveau til operationel styring at være væsentligt at undersøge. Derfor søges dette postulat præsenteret og diskuteret i dette afsnit. Det vil sige, at der ønskes uddybet om:

"ABC er et enstrenget registreringssystem og har et for højt aggregeringsniveau til operationel styring."

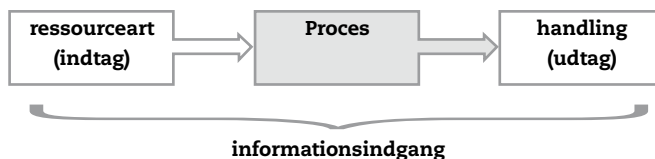
ABC-kalkulationen er opbygget af en fast aktivitetsinddeling, og de valgte costdrivere

i metoden forekommer at beskrive virksomhedens omkostningsstruktur relativt ensidigt. Dette synes uhensigtsmæssigt, idet omkostninger ikke er enstrengede, men derimod er komplekse vektorer (Boer, 1990, p. 27). Der fremføres, at økonomistyring ikke kun er præsentation af regnskabsdata, men også fokuserer på muligheden for at analysere sådanne informationer og dermed forklare, hvorfor de nominelle størrelser tager sig ud således.

Denne kvalitative forståelse kan eksempelvis etableres ved inddragelse af non-finansielle data om mængder, produkttyper med mere samt niveau og udvikling i sådanne regnskabsdata. Dermed bliver økonomistyringen også mere strategisk rettet ifølge Mejer (2002a, 2002b). Med afsæt i en afklaring af, om ABC kan karakteriseres som enstrengt, kan sondres mellem de simple og den mere avancerede udgave af metoden, der blandt andet er behandlet af Mejer (2004a, 2004b).

Worres (1991a) registreringsmodel er et eksempel på flerdimensional registrering. Dermed skabes øget indsigt i omkostningernes opståen ved at registrere omkostningsdeterminanternes art, proces, formål og informationsindgang som omkostningsklassifikationer. Eksempler på informationsindgange er angivet i figur 3. Dette bliver væsentlig information for beslutningstagere, der søger de bedste kombinationer af omkostningsarter, metoder med mere. Informationerne kan således blive formålstjenlig ved beslutninger om produktdesign, metodeudvikling og procesforbedring. Informationerne er ligeledes medvirkende til at forbedre den operationelle styring af dag til dag beslutninger i virksomheden.

Figur 3. Informationsindgange i det samlede indtag, proces og udtag.



ABC's to mere simple udgaver (Mejer, 2004a) præsenterer således ikke umiddelbart en registreringsstruktur og et metodeapparat, der kan understøtte operationel styring med en styringsdybde, der svarer overens med den af Worre (1991b) præsenterede DB-metode koblet til et kapacitetsnetværk. Dog synes ABC i den nyere og mere avancerede udgave ved et aktivitetshierarki at opnå en styringsdybde af kapacitetsomkostninger, der nærmer sig eller overstiger anvendeligheden i bidragsmodellen koblet til kapacitetsnetværket.

Anvendes ABC således i den nyere udgave, synes metoden at levere regnskabsdata og informationer, der kan belyse omkostninger ud fra flere dimensioner, og ABC metoden er dermed ikke enstrengt. Endvidere forekommer ABC i den sidste udgave at kunne understøtte den operative styring af kapacitetsomkostninger, eksempelvis ved registreringen af én ressource i form af en person i indkøbsafdelingen, som anvender tid på opgaverne hastekøb, lejlighedskøb, ventetid med mere.

Klassificeres opgaverne som selvstændige aktiviteter i ABC med inddeling i "Activity Cost Pools", og måles medarbejderens tidsforbrug på hver enkelt aktivitet, der henføres direkte til det enkelte produkt, indeholder disse registreringer principielt tre af de ovenfor nævnte fire omkostningsklassifikationer fra Worres (1991a) registreringsmodel: omkostningsart (medarbejder), proces (aktivitet), output (produkt), der således kan disaggregeres og inddele omkostningsdata i mængder (timer) og priser (løn), og dermed er aggregeringsniveauet i ABC-metoden ikke for højt til operationel styring. Omkostningsklassifikationen informationsindgang er dog ikke etableret i ABC. Omkostningsopdelingen fremstår dog ganske kongruent med Madsens (1963) registreringsmodel.

Johnson (1988) fremfører, at ABC kan kobles til andre metoder, der fokuserer på produktionsoptimering. Disse metoder er eksempelvis "Total Quality Management" / TQM, "Computer Aided Design Computer Aided Manufacturing" / CAD/CAM med

mere, som også kan understøtte den operationelle styring. Dog fokuserer disse systemer på produktionsoptimering og ikke kapacitetstræk i supportkapaciteter, derfor bliver en eksplicit sammenligning vanskelig. Således synes det ikke muligt at løse den operationelle styring med de to mere simple udgaver af ABC, som Cooper & Kaplan (1988) præsenterer.

Anvendelsen af ABC i sådanne præliminære og mere simple udgaver præsenterer ikke omkostninger med en tilstrækkelig styringsdybde til anvendelse for operationelle styringsopgaver. Med afsæt i en informationsøkonomisk betragtning kan en øget registreringsdybde med formål at løse denne opgave blive vanskelig. Dog fremstår de mere simple udgaver af ABC anvendelige, når eksempelvis den operationelle styring er mindre væsentlig for virksomhedens lønsomhed (Mejer, 2004a). I kontrast hertil anbefaler Cooper & Kaplan (1991a) en udvidelse af ABC til en tredje udgave. Her bliver operationel styring væsentlig, og den øgede informationsmængde medfører en lønsomhedsgenerering, som mere end dækkes af de øgede informations-, måle- og registreringsomkostninger.

Konklusion

ABC bidrager til belysning af de markeds- og ressourcemæssige, herunder økonomiske sammenhænge, som dermed bliver eksplicitte. Denne erkendelsesudvikling kan endvidere potentielt uddrages af Kaplan & Johnsons (1987) bidrag til udvikling af nye økonomiske styringssystemer, det vil sige ABC. Dette er en udvikling, som netop er etableret med afsæt i virksomhedens økonomiske og styringsmæssige behov.

Således synes ABC at repræsentere en metode og teknik med en mere vidtrækkende omkostningsfordeling end selvkostmetoden, men inkluderer en mindre vidtrækkende omkostningsfordeling end DB-metoden. Til trods for identiske formål med selvkost- og DB-metoden er flere nuancer i ABC-metoden gjort transparente

i denne artikel, og derved forekommer ABC at kombinere de fundamentale ideer i både selvkost og DB. Ligeledes synes de to "ekstremer", det vil sige DB-metoden og selvkostmetoden, at kunne tilnærmes ved at inddrage tekniske elementer, som traditionelt kun har været inddraget i den anden metodes funktionalitet. Fokus er her på variabilitetsbegrebet.

Flere forskere præsenterer en konsensus om, at der i den langsigtede styring bør indtages kapacitetsomkostninger. Uenigheden består i, om dette bør udføres periodisk, som ABC-metoden primært anbefaler, eller aperiodisk, som DB-metoden primært præsenterer, og ikke som det misvisende synes angivet, at DB og ABC er inkongruente i forståelsen af kapacitetsomkostningers kobling til produkt- og enhedsniveau. Dermed bliver den største forskel mellem de to modeller ikke tekniske forhold, idet dette ikke synes at have reel berettigelse, men er i højere grad detailorienteret.

Med afsæt i en afklaring af, om ABC kan karakteriseres som enstrenget, kan sondres mellem de simple og den mere avancerede udgave heraf. Anvendes metoden således i den nyere udgave, leverer metoden information, der kan belyse omkostninger ud fra flere dimensioner, og ABC er dermed ikke enstrenget. Endvidere forekommer ABC i den sidste udgave at kunne understøtte

den operative styring af kapacitetsomkostninger. Klassificeres opgaverne som selvstændige aktiviteter med inddeling i "Activity Cost Pools", inkluderer disse registreringer tre af de i artiklen præsenterede omkostningsklassifikationer, og dermed er aggregeringsniveauet i ABC ikke for højt til operationel styring.

En væsentlig ny erkendelse i denne artikel bliver også, at ABC-metoden fremstår tilnærmelsesvis identisk med DB-metoden koblet til kapacitetsnetværket. Dermed kan praksis fastholde den nuværende DB metode og tilkoble et kapacitetsnetværk i stedet for at udskifte det samlede system. Således bliver virksomhedens omkostninger til indførsel af et nyt eller ændret system mindre og sikrer samtidigt en større integration i virksomhedens forbedring af det eksisterende DB-system kontra en fuldstændig udskiftning, og udviklingen bliver dermed en evolution frem for revolution.

Artiklen indikerer, at flere fundamentale opgaver for den traditionelle regnskabsteori endnu står tilbage at løse, der således kan kobles til afklaringen af den økonomiske dimension af ABC- og DB-metoderne, som må udfordre forskere, der søger at præsentere bidrag med afsæt i den traditionelle regnskabsteori. Dette synes at understrege den koncise og stringente tilgang, som hidtil har været karakteristisk for adskillige konventionelle regnskabsteoretiske bidrag.

Summary

Ever since the nineties, the traditional practice of management accounting has been subject to constant scrutiny. New methods of management accounting have been recommended to confront the complex issues faced by organisations. The ABC method is one among several recent management accounting methods introduced in the last decades. ABC includes a range of elements whose final objective is to reduce corporate costs and increase corporate income. The contributions by several researchers to the myths and realities of ABC are introduced and discussed. However, this is not an exhaustive

discussion of all ABC facets but rather a study of ABC offering a possible answer to the criticism of conventional management accounting, including Contribution Margin. The similarities between the ABC method and a Contribution Margin method linked to the capacity network should now be acknowledged, which means that practice can maintain its present DB and link it to a capacity network instead of replacing the entire system with ABC. Other things being equal, this reduces ERP implementation costs, while ensuring enhanced integration into an expanded version of the existing DB system instead of requiring complete replacement.

Noter

1. En forståelse af regnskabets inspirative opgave udspringer af fokus på multiple opgaver, der med afsæt i regnskabsdata kalkulatorisk kan efterprøves.
2. "Kaizen Costing" er en metode, der fokuserer på kontinuerlig forbedring af produktionsprocesser med det formål at reducere omkostninger. Produktionen bliver således designet til at møde en sådan omkostning.
3. Forbrugshomogeniteten skal forstås således, at handlingernes forhold i eksempelvis 1:5:1 er det samme, uanset hvilke produkter og kunder der efterspørger aktiviteten.
4. En forståelse af omkostninger som komplekse vektorer kan fortolkes således, at disse er påvirket af flere forhold, og de kan derfor ikke i samtlige situationer forklares og fortolkes ud fra den på forhånd fastlagte struktur, som eksempelvis foretages ved ABC-aktivitetsopdeling. Dog synes metodens fastlæggelse af omkostningsstrukturer at repræsentere anvendelig information.
5. Styring af omkostninger i fremstillingsprocesser tager afsæt i, at handlinger aggregeres til aktiviteter og kobles til omkostninger, der således henføres til produkter. I den økonomiske styring er det imidlertid ikke tilstrækkeligt at gruppere handlingerne til aktiviteter, for derefter ukritisk at fordele omkostningerne, der er forbundet med disse, og videre henføre omkostningerne til produkterne. ABC-metoden inddeler derfor aktiviteter i et hierarki ud fra en ide om, at der er forskellige typer af aktiviteter, der har et ressourcetræk, der kan være forskelligt fra den proportionalitet, der typisk er med den producerede mængde og aktiviteten. Hierarkiet arbejder med fire aktivitetsniveauer (Mejer, 2004a, 2004b).

Litteratur

- Boer**, G. B., Horngren, C., Kaplan, R.S., Robinson, M.A. & Shank, J.: "Contributing Margin Analysis: No longer Relevant / Strategic Cost Management: The New Paradigm", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 2, Fall, 1990.
- Cooper**, R.: "The Two Stage Procedure in Cost Accounting", *Journal of Cost Management*, 1987.
- Cooper**, R.: "Explicating the logic of ABC", *Management Accounting (UK)*, November, pp. 58-60, 1990.
- Cooper**, R. & Kaplan, R.: "Measure Costs Right: Make the Right Decisions". *Harvard Business Review*, Sep./Oct., pp. 96-103, 1988.
- Cooper**, R. & Kaplan, R.: "The Design of Cost Management System", 1991a.
- Cooper**, R. & Kaplan, R.: "Siemens Electric Motor Works (A)", *Harvard Business School Case gengivet i Cooper, R. & Kaplan, R.: "The Design of Cost Management Systems"*, 1991b.
- Cooper**, R. & Kaplan, R.: "Cost & Effect", Free Press, 1998.
- Datar S. & Gupta**, M.: "Aggregation, Specification and Measurement Errors in Product Costing", *The Accounting Review*, Vol. 69, October, No. 4, pp. 567-591, 1994.
- Hansen**, P.: "Lønsomhedsmetoden" *Økonomisk Virksomhedsledelse*, Institut for lederskab & lønsomhed, HHK, nr. 1-5, 1957.
- Hansen**, P.: "Håndbog i regnskabsvæsen", 3. udgave, Branner & Korch, 1970.
- Hopper**, T & Powell, A.: "Making Sense of Research into the Organisational and Social Aspects of Management Accounting: A review of underlying assumptions", *Journal of Managements Studies*, pp. 429-465, 1985.
- Innes**, J. & Mitchell, F.: "Activity Based Costing", CIMA, London, 1990.
- Israelsen**, P.: "Activity - versus - Variability - Based Management Accounting", DJOEF Forlag, 1993.
- Jeans**, M. & Morrow, M.: "The Practicalities of using Activity Based Costing", *Management Accounting*, November, 1989.
- Johnson**, H.T.: "Activity-Based Information: A Blueprint for World-Class Management Accounting", *Management Accounting*, June 1988.

Kaplan, R.: "Yesterday's Accounting Undermines Production", Harvard Business Review, 1984.

Kaplan, R. & Johnson, T.: "Relevance Lost", 1987.

Kaplan, R.S. & Norton, D.P.: "The Balanced Score-card - measures that drive performance", Harvard Business Review, Vol. 70, No. 1, pp. 71-79, 1992.

Kaplan, R.S. & Norton, D.P.: "The Balanced Scorecard - translating strategy into action", Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts, 1996.

Lewis, J.: "Activity Based Costing for Marketing", Management Accounting, p. 37, 1991.

Madsen, V.: "Regnskabsvæsenets opgaver og problemer i en ny belysning", Gyldendal, 1963.

Mejer, C.: "Strategisk økonomistyring" – Et ledelsesværktøj der sammenkobler økonomistyring, strategi og markedsføring", Økonomistyring & informatik, 17. årgang, nr. 4, Februar, pp. 331-355, 2001/2002a.

Mejer, C.: "En introduktion til strategisk økonomistyring – It is alive!", Ledelse & Erhvervsøkonomi, 66. årgang, nr. 2 / april kvartal, pp. 103-113, 2002b.

Mejer, C.: "Strategisk økonomistyring", Ph.d. forskningsprojekt, Institut for Regnskab & Revision, Handelshøjskolen i København, 2003.

Mejer, C.: "Aktivitetsbaseret omkostningsstyring / ABC - et muligt objekt for diffusion og innovation?", Økonomistyring & informatik, 19. årgang, nr. 4 Februar, pp. 401-435, 2003/2004a.

Mejer, C.: "ABC / Aktivitetsbaseret omkostningsstyring, de nyere økonomistyringsmetoders "Titanic"?", Økonomistyring & informatik, 19. årgang, Oktober, 2004b.

Piper, J.A. & Walley, P.: "Testing ABC logic", Management Accounting (UK), September, pp. 37+42, 1990a.

Piper, J.A. & Walley, P.: "ABC relevance not found", Management Accounting (UK), March, pp. 42-44+54, 1991b.

Puxty, A.G.: "The Social & Organizational context of Management Accounting", Academic Press Ltd., 1993.

Raffish, M. & Turney, P.B.B.: "The CAM-I Glossary of Activity Based Management", Arlington, 1991.

Worre, Z.: "Omkostningsregnskab og omkostningsstyring", bind I, Civiløkonomernes Forlag, 1. udg., 2. oplag, 1991a.

Worre, Z.: "Omkostningsregnskab og omkostningsstyring", bind II, Civiløkonomernes Forlag, 1. udg., 2. oplag, 1991b.